

# ***LES PRATIQUES COMPTABLES DES DIRIGEANTS DE PME SYRIENNES DANS UN CONTEXTE DE LIBERALISATION DE L'ECONOMIE***

**Philippe CHAPELLIER**

Maître de Conférences en Sciences de Gestion

Université de Montpellier 2

CREGOR (EA 731)

[Philippe.Chapellier@univ-montp2.fr](mailto:Philippe.Chapellier@univ-montp2.fr)

**Abdallah MOHAMMED**

Doctorant en Sciences de Gestion

Université de Nice-Sophia Antipolis

CRIFP (EA1195) - IAE de Nice

[Abdallah\\_m76@yahoo.com](mailto:Abdallah_m76@yahoo.com)

**Résumé :** Depuis une dizaine d'années, la Syrie passe progressivement d'une économie fortement contrôlée par l'Etat à une économie de marché plus libre. Afin de faire face à ce nouveau contexte d'affaires plus compétitif, complexe et incertain, le regard des dirigeants vis-à-vis du rôle assigné à la comptabilité pourrait avoir changé. C'est pourquoi nous avons jugé opportun de mener une étude sur les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes. L'analyse des données recueillies par questionnaire administré par entretien direct auprès de 92 PME industrielles syriennes confirme que le système d'information des dirigeants est pour partie comptable et démontre que les pratiques sont différenciées. L'analyse des relations entre les pratiques comptables et les facteurs de contingence révèle des tendances intermédiaires entre certains indices de déterminisme structurel et de déterminisme comportemental.

**Mots clés :** Système d'information comptable, pratiques comptables, dirigeants de PME syriennes, facteurs de contingence.

**Abstract:** For nearly ten years, Syria has been progressively moving from a strongly state-controlled economy to a more free market economy. In order to deal with this new context of business affairs which appears more competitive, complex and uncertain, business leaders may have changed their vision of the role of accounting. This is why we thought it appropriate to carry out a study investigating the accounting practices of business leaders in Syrian SMEs. The analysis of data collected by a survey where 92 Syrian industrial SMEs were interviewed confirms that accounting represents a major part in the information system of business leaders and shows that practices within SMEs vary. The analysis of the relationships between the accounting practices and the contingency factors reveals intermediate tendencies between some indices of structural determinism and behavioral determinism.

**Key words:** accounting information system, accounting practices, business leaders of Syrian SMEs, contingency factors.

## INTRODUCTION

L'ouverture de l'économie syrienne sur le monde extérieur est très récente puisqu'elle date, peu ou prou, de l'arrivée au pouvoir du Président Bachar Al Assad en 2000. La période précédente (1960-2000) était marquée par une économie socialiste, planifiée, résolument tournée vers une production autarcique visant simplement à l'autosuffisance (Aita, 2007). Le contexte économique, financier et géopolitique ne favorisait pas le développement d'un grand secteur privé, ni l'installation de grandes entreprises internationales. La plupart des entreprises privées étaient des PME bénéficiant d'un fort système de protection de l'industrie locale. Dans ce contexte, la comptabilité était considérée comme une simple technique d'enregistrement des transactions de l'entreprise avec son environnement (Salman, 1998).

Depuis une dizaine d'années, la Syrie est passée progressivement d'une économie fortement contrôlée par l'Etat à une économie de marché plus libre. Plusieurs réformes mises en place ont visé à moderniser l'économie afin de faciliter les investissements domestiques et étrangers pour compenser la baisse programmée des recettes pétrolières. La décision en juin 2005 de mettre en place une économie sociale de marché, l'arrivée de nouveaux investisseurs, l'accord de libre-échange avec les pays arabes entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005, la libération progressive du commerce extérieur, ont forcé les industries syriennes, habituées au protectionnisme, à se moderniser et à changer leurs modes de fonctionnement. Afin de faire face à ce nouvel environnement d'affaires qualifié de plus compétitif, complexe et incertain, le regard des dirigeants vis-à-vis du rôle assigné à la comptabilité pourrait avoir changé. C'est pourquoi nous avons jugé opportun de mener une étude empirique sur le système d'information comptable (SIC) des dirigeants de PME industrielles syriennes.

Rarement exploré en Syrie, ce thème est porteur de nombreux intérêts tant sur le plan théorique que sur le plan pratique. Sur le plan théorique, les résultats de notre étude pourront être confrontés à ceux des études antérieures menées sur le thème de la pertinence des données comptables pour le dirigeant de PME. Le bilan de ces recherches aboutit à des conclusions nuancées, hétérogènes et parfois même contradictoires. Certaines soulignent que les dirigeants de PME ne disposent que de SIC rudimentaires orientés principalement vers la production des données comptables obligatoires, dans des délais longs et destinés principalement à satisfaire les obligations imposées par l'administration fiscale (Dupuy, 1987 ; McMahon et Holmes, 1991 ; Bajan-Banaszak, 1993 ; Nayak et Greenfield, 1994 ; Colot et Michel, 1996). D'autres expliquent que cette vision ne correspond pas à la réalité de l'ensemble des pratiques en PME et affirment que le système d'information d'une importante majorité de dirigeants de PME est pour partie comptable (Chapellier, 1994 ; Curran et *al.*, 1997 ; Lavigne, 1999 ; Reid et Smith, 2000 ; Germain, 2000 ; Nobre, 2001 ; Lavigne et St-Pierre, 2002 ; Jänkälä, 2007).

L'ensemble de ces études a été réalisé dans les pays développés en Europe, en Australie et en Amérique de nord, là où les pratiques comptables et managériales ont été inventées. Notre étude devrait contribuer au débat relatif aux pratiques comptables des dirigeants de PME dans les pays en voie de développement notamment dans un pays mal connu : la Syrie. Sur le plan pratique, la description des pratiques comptables en PME devrait permettre aux dirigeants syriens de se situer dans un cadre de référence tant sur le plan des données disponibles que sur le plan des données utilisées. L'étude devrait ainsi répondre à certaines de leurs interrogations du type

comment se situe le SIC de l'entreprise par rapport à celui d'autres PME ? Qu'est-ce qui caractérise, par référence aux autres dirigeants, la façon dont j'utilise les données comptables ?

Les systèmes d'information des dirigeants des PME syriennes sont-ils pour partie comptable ? Sont-ils différenciés ? Si oui, pourquoi et comment ? Le premier objectif de la recherche est de décrire et d'analyser les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes. Le second consiste à essayer de déterminer les facteurs de contingence susceptibles d'expliquer ces pratiques.

## **1. CADRE THEORIQUE ET HYPOTHESES DE LA RECHERCHE**

Avant de présenter le modèle de recherche, nous définissons la PME et les principaux concepts de la recherche afin de fixer les limites de notre champ d'investigation.

### **1.1 Une définition de la PME**

Nous entendons par PME, « toute entreprise juridiquement indépendante disposant d'un effectif compris entre 10 et 250 salariés ». D'une manière très classique, les critères retenus concernent d'une part le nombre de salariés et d'autre part l'indépendance de l'entreprise en terme de capital. Sont donc exclues de notre champ de recherche les très petites entreprises de moins de 10 salariés, les entreprises de plus de 250 salariés, ainsi que les filiales, succursales ou divisions d'entreprises plus importantes. Nous nous focalisons en outre sur des PME syriennes industrielles. Ce choix se justifie par leur importance pour l'économie syrienne : 99,5% des entreprises industrielles privées syriennes ont un effectif de moins de 250 salariés. Le secteur industriel privé emploie 79,4% de la main d'œuvre industrielle et assure 92,6% des exportations industrielles du pays (hors exportations pétrolières).

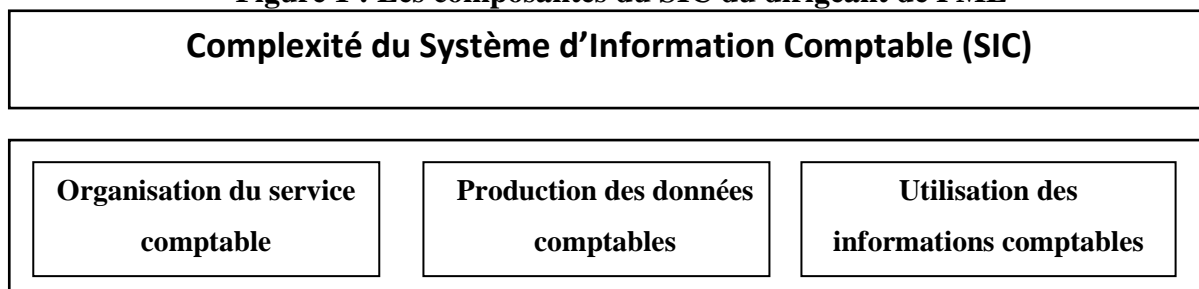
### **1.2 Une approche élargie du SIC de la PME**

De nombreuses recherches empiriques réalisées sur le thème du SIC du dirigeant de PME se sont focalisées sur l'étude des données comptables produites. D'autres, moins nombreuses, ont tenté de mesurer le degré d'utilisation des données comptables par les dirigeants de PME. Cette concentration des travaux sur la dimension informationnelle s'est faite à notre sens au détriment de la dimension organisationnelle. L'aspect structurel et organisationnel de la comptabilité n'a fait l'objet que de peu d'investigations empiriques. Pourtant, les données comptables sont produites *dans* et *par* une organisation comptable et la qualité du produit comptable dépend de certaines caractéristiques de cette organisation (Lacombe-Saboly, 1994). A la lumière de ces observations, nous avons jugé opportun d'élargir l'approche en y intégrant une dimension organisationnelle afin de décrire de manière plus globale et complète les propriétés du SIC. Notre approche retient à la fois les dimensions organisationnelle et informationnelle du SIC. Le SIC peut ainsi être défini comme « *Un ensemble organisé de structure, moyens et acteurs permettant de produire des données comptables (obligatoires et facultatives, historiques et prévisionnelles) utilisées par les dirigeants de PME pour gérer leur entreprise* ».

Trois dimensions nous permettent d'apprécier la complexité du SIC :

- Une dimension organisationnelle : les caractéristiques de l'unité formellement chargée de produire et diffuser les données comptables (morphologie du service comptable, degré de spécialisation du service, degré d'informatisation et profil du comptable interne).
- Une dimension relative à la production des données comptables : les données comptables obligatoires et facultatives, historiques et prévisionnelles relatives à la Comptabilité Générale (CG), au Système de calcul de Coûts (SC), au Système Budgétaire (SB) et au Système de Suivi (SS), disponibles dans la PME.
- Une dimension relative à l'utilisation de ces données par le dirigeant de PME : dans quelle mesure les données de CG, du SC, du SB et du SS sont-elles utilisées par les dirigeants ? Cette dimension nous permettra de juger de la pertinence des données comptables en PME. L'approche retenue de la pertinence est donc celle de l'utilisation : si le dirigeant les utilise, cela signifie que les données sont pertinentes à ses yeux.

**Figure 1 : Les composantes du SIC du dirigeant de PME**



L'intérêt de cette approche est double :

- elle ne se limite pas à l'étude des données élaborées par le système et utilisées par le dirigeant mais tente aussi de décrire les moyens et ressources qui y sont consacrés,
- elle tente de déterminer dans quelle mesure les données produites sont pertinentes et utiles pour le dirigeant de PME.

### **1.3 Les déterminants de la complexité du SIC des PME : le modèle de recherche**

Le second objectif de la recherche consiste à essayer de déterminer dans quelle mesure et dans quelles circonstances ces pratiques comptables peuvent varier. L'examen de la littérature montre que les chercheurs ont recours à la théorie de la contingence pour répondre à ce type d'interrogation (Raymond, 1985 ; Holmes et Nicholls, 1988, 1989 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Curran et *al.*, 1997 ; Reid et Smith, 2000 ; Germain, 2000 ; Laitinen, 2001 ; Chenhall, 2003 ; Bescos et *al.*, 2004 ; Jänkälä, 2007 ; Al-Omiri et Drury, 2007 ; Abdel-Kader et Luther, 2008....). Elle permet d'établir sous quelles formes et dans quelles conditions se fait cette différenciation (Bergeron, 1996).

Les années soixante et soixante-et-dix ont vu naître une série de travaux qui ont contribué à définir le cadre conceptuel de la théorie de la contingence structurelle. La logique générale est que le SIC, étant un élément de la structure organisationnelle, est conditionné par les traits caractéristiques du contexte dans lequel évolue l'entreprise. Le SIC doit s'adapter à un ensemble

de variables contingentes telles que la stratégie, la taille de l'organisation, l'environnement dans lequel elle évolue... (Chenhall, 2003 ; Santin et Van Caillie, 2008). Dans notre étude, nous avons choisi d'examiner l'influence de six facteurs de contingence d'ordre structurel et contextuel sur la complexité du SIC dans les PME. Il s'agit de la **taille de l'entreprise, de la structure de propriété, du niveau d'endettement, de l'exportation, de la stratégie et de l'incertitude perçue de l'environnement**. La première hypothèse générale sera donc la suivante :

***Ha : il existe une relation significative entre la complexité du SIC des PME et certaines caractéristiques structurelles et contextuelles de l'entreprise.***

Elle se décompose en 6 sous-hypothèses :

<b>Ha1 :</b> Le degré de complexité du SIC augmente quand la taille des PME augmente (Kalika, 1988 ; Chapellier, 1994 ; Chenhall, 2003 ; Mintzberg, 2006).	<b>Ha2 :</b> Le degré de complexité du SIC augmente lorsqu'un ou plusieurs actionnaires non apparentés détiennent une partie du capital (Lavigne, 1999).
<b>Ha3 :</b> Les PME endettées disposent d'un SIC plus complexe que les PME non endettées (Lavigne et St.-Pierre, 2002).	<b>Ha4 :</b> Les PME exportatrices disposent d'un SIC plus complexe que les PME non exportatrices (Lavigne, 1999).
<b>Ha5 :</b> Les PME qui mettent en place une stratégie de type « prospecteur » disposent d'un SIC plus complexe que les PME qui mettent en place une stratégie de type « défenseur » (Miles et Snow, 1978 ; Simons, 1987).	<b>Ha6 :</b> Les PME évoluant dans un environnement dynamique et incertain disposent d'un SIC plus complexe que les PME évoluant dans un environnement simple et stable (Chenhall et Morris, 1986 ; Fisher, 1995 ; Bergeron, 1996).

Mais la littérature montre que les facteurs de contingence structurels ne suffisent pas pour expliquer l'hétérogénéité de la complexité du SIC et des pratiques comptables en PME car ils ignorent l'autonomie du construit humain (Bergeron, 1996). C'est pourquoi d'autres chercheurs (Holmes et Nicholls, 1989 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Lavigne, 1999 ; Flacke et Segbers, 2005 ; Affès et Chabchoub, 2007 ; Santin et Van Caillie, 2008) proposent de dépasser le cadre « objectif » de la théorie de la contingence en intégrant des facteurs de contingence comportementaux. Les dirigeants-proprétaires jouent un rôle crucial dans les PME. Ils se situent au centre du système d'information, de décision et de contrôle de l'entreprise (Marchesnay, 1992). La diversité des profils de dirigeants représente un élément caractéristique de l'univers de la PME (Julien et Marchesnay, 1996). De ce fait, leurs caractéristiques pourraient avoir un impact significatif sur la sophistication du SIC et à ce titre, méritent d'être analysées. D'une manière classique, les caractéristiques descriptives du profil du dirigeant retenues dans cette étude sont **le niveau et le type de la formation, l'expérience et la participation au capital**.

La littérature sur le thème montre en outre que, dans le contexte de la PME, d'autres acteurs que le dirigeant peuvent jouer un rôle important et influencer les pratiques comptables notamment les professionnels comptables (Chapellier, 2003). C'est pourquoi nous avons intégré dans le modèle des variables relatives à ces acteurs essentiels : **la mission du comptable salarié** d'une part, et **le degré d'implication de l'expert-comptable dans la gestion de la PME** d'autre part. Notre recherche testera l'hypothèse générale suivante :

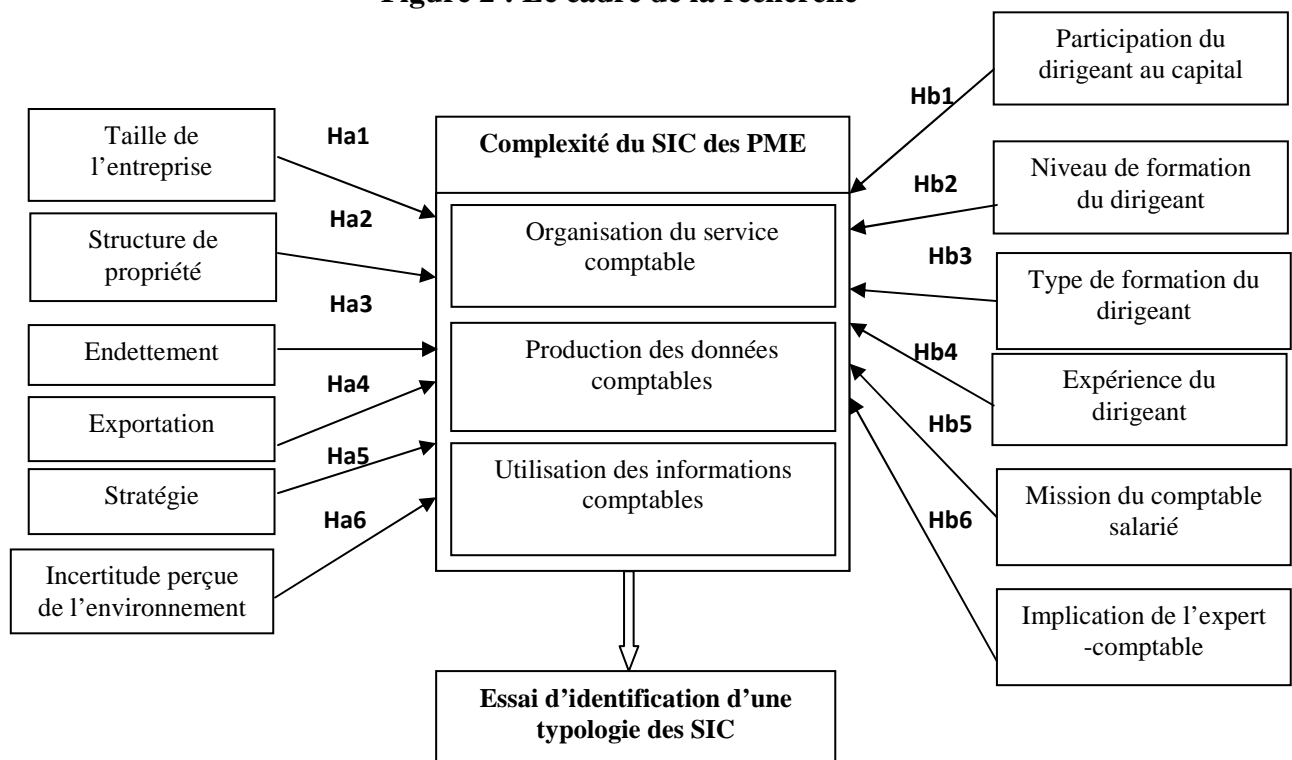
***Hb : il existe une relation significative entre la complexité du SIC des PME et certaines caractéristiques des acteurs de l'entreprise.***

Cette deuxième hypothèse générale se décompose en 6 sous-hypothèses :

<b>Hb1</b> : Les PME pilotées par un dirigeant salarié ou actionnaire minoritaire disposent d'un SIC plus complexe que les PME pilotées par un dirigeant actionnaire majoritaire (Lacombe-Saboly, 1994).	<b>Hb2</b> : Le degré de complexité du SIC augmente avec le niveau de formation du dirigeant (Holmes et Nicholls, 1988 ; Lacombe-Saboly, 1994 ; Chapellier, 1994).
<b>Hb3</b> : Le degré de complexité du SIC augmente lorsque le dirigeant dispose d'un diplôme de type comptable ou gestionnaire (Lacombe-Saboly, 1994 ; Chapellier, 1994).	<b>Hb4</b> : Les PME pilotées par un dirigeant peu expérimenté disposent d'un SIC plus complexe que les PME pilotées par un dirigeant très expérimenté (Chapellier, 1994).
<b>Hb5</b> : Il existe une relation significative entre la mission attribuée aux comptables salariés (aides-comptables, comptables ou contrôleurs de gestion) et le degré de complexité du SIC (Chapellier, 1994).	<b>Hb6</b> : Le degré de complexité du SIC augmente avec le degré d'implication de l'expert-comptable en matière de gestion (Chapellier, 1994).

Schématiquement, le cadre de recherche se présente ainsi :

**Figure 2 : Le cadre de la recherche**



## 2. METHODOLOGIE ET TERRAIN D'INVESTIGATION

L'opérationnalisation des variables, la méthode de recueil des données et les caractéristiques des entreprises observées sont successivement présentées.

### 2.1. L'opérationnalisation des variables

#### 2.1.1 L'opérationnalisation des variables caractérisant le SIC

Le SIC a été caractérisé par son degré de complexité (Kandhwalla, 1972, Rosenzweig, 1977, Elmore, 1986, Abdou, 1991, Chapellier, 1994 ; Chapellier et de Montgolfier, 1995 ; Fisher, 1995 ; Bergeron, 1996 ; Reid et Smith, 2000 ; Germain, 2000 ; Al-Omiri et Drury, 2007 ; Abdel-Kader et Luther, 2008) et, plus précisément, selon trois dimensions relatives :

- aux caractéristiques de l'unité formellement chargée de produire et de diffuser les données comptables,
- à la production des données comptables,
- à l'utilisation de ces données par les dirigeants de PME.

**Tableau 1 : Mesure de la complexité du SIC**

Composantes du SIC	Sous variables	Items de mesure
<b>Organisation du service comptable (ORG)</b> (Rosenzweig, 1977 ; Saboly-Lacombe, 1994 ; Kalika, 1995 ; Lavigne, 1999 ; Nyengue Edimo, 2006)	1) La morphologie du service comptable	Taille du service comptable (effectif et nombre de niveaux hiérarchiques)
	2) Le niveau de spécialisation du service comptable	Nombre d'activités comptables réalisées au sein du service
	3) Le degré d'informatisation	Nombre d'ordinateurs utilisés et étendue de l'informatisation de l'activité comptable
	4) Le profil du comptable interne	Niveau et type de formation du comptable interne responsable du service
<b>Production des données comptables (PRO)</b> (Chapellier, 1994, Bergeron, 1996)	1) Le délai	Délai, fréquence, diversité et degré de détail des données de Comptabilité Générale (CG), du Système de calcul de Coûts (SC), du Système Budgétaire (SB) et du Système de Suivi (SS)
	2) La fréquence	
	3) La diversité	
	4) Le détail	
<b>Utilisation des informations comptables (UTI)</b> (Chapellier, 1994)	1) La fréquence	Fréquence de l'utilisation des informations de CG, SC, SB et SS
	2) La durée	Durée moyenne hebdomadaire de l'utilisation de l'information comptable
	3) L'intensité	14 items représentant des situations d'utilisation potentielle de l'information comptable sur une échelle de 1 à 5
	4) La diversité	

### 2.1.2 L'opérationnalisation des variables de contingence

L'opérationnalisation des variables de contingence est présentée dans le tableau 2.

**Tableau 2 : L'opérationnalisation des facteurs de contingence retenus**

<b>Variables</b>	<b>Opérationnalisation</b>
Taille de l'entreprise	Nombre de salariés en équivalent plein temps au 31/12/2007
Structure de propriété	Familiale (un seul actionnaire ou des actionnaires apparentés), non familiale (actionnaires non apparentés) (Lavigne, 1999)
Endettement	Entreprise endettée / non endettée
Exportation	Entreprise exportatrice / non exportatrice
Type de stratégie	Mesure de l'attitude face à 6 actions reliées aux produits et aux marchés sur une échelle à 5 points : un score faible correspond à un profil de type « défenseur » et un score élevé à un profil de type « prospecteur » (Miles et Snow, 1978 ; Simons, 1987 ; Bergeron, 1996)
Incertitude perçue de l'environnement	Mesurée par cinq items sur une échelle à cinq points portant sur le dynamisme de l'environnement économique et technologique, la prévisibilité de l'activité des concurrents et des goûts des clients, et la révision de la politique marketing : un score faible représente un environnement plutôt stable et simple, un score élevé reflète un environnement plutôt dynamique et complexe (Gordon et Narayanan, 1984 ; Bergeron, 1996 ; Germain, 2000)
Participation du dirigeant au capital	Un seul actionnaire, actionnaire majoritaire, actionnaire minoritaire, non actionnaire (Lavigne, 1999)
Niveau de formation du dirigeant	Moins de Bac, Bac, Bac+2, Bac+4, 3 <sup>ème</sup> cycle
Type de formation du dirigeant	Gestionnaire (économie, gestion, comptabilité) / non gestionnaire
Expérience du dirigeant	Nombre d'années passées à la tête d'une entreprise
Mission du comptable salarié	Aide-comptable, comptable, contrôleur de gestion
Degré d'implication de l'expert-comptable dans la gestion	Implication de l'expert-comptable dans la PME dans les domaines comptable, fiscal, social, de la gestion et de la finance (Chapellier, 1994)

## 2.2 La méthode et les conditions de recueil des données

Une enquête a été réalisée dans le cadre d'une thèse de doctorat par administration, par entretien direct, d'un questionnaire auprès de dirigeants de PME industrielles syriennes juridiquement indépendantes et disposant d'un effectif compris entre 10 et 250 salariés. Ce type de méthode, à savoir la réalisation d'études transversales, semble particulièrement adapté quand l'objectif de la



recherche consiste, comme c'était le cas ici, à repérer des régularités dans les pratiques. Le mode d'administration du questionnaire par entretien direct s'imposait à notre sens pour deux raisons. Premièrement, l'enquête par entretien direct présente de nombreux avantages pour le chercheur en sciences de gestion. Cette méthode permet de recueillir des informations plus complètes, plus détaillées et de meilleure qualité que l'enquête postale (Bergeron, 1996 ; Chapellier, 1994 ; Evrard et *al.*, 2009). Elle permet de poser des questions complexes, longues, variées et d'apporter certaines précisions utiles au répondant et à la validité de l'étude. Il existe une réelle interactivité entre les acteurs, ce qui permet à l'enquêteur de reformuler, de clarifier et d'expliquer si nécessaire aux répondants des questions difficiles ou mal comprises (Thiétart, 2007) et d'employer des techniques non structurées (Malhotra, 2007). Deuxièmement, le manque de transparence comptable des PME syriennes dû à la nature souvent familiale de la propriété et l'absence d'une culture d'enquête due à la rareté des recherches empiriques en Syrie auraient conduit la plupart des dirigeants à ne pas répondre à un questionnaire déposé dans leur boîte aux lettres, surtout s'il contient des questions abordant la comptabilité. Le fait d'expliquer en face à face l'objet de l'étude (à savoir la réalisation d'une thèse de doctorat en France), a généré de la confiance et a rendu possible la réalisation de l'étude.

L'enquête s'est déroulée en deux temps. Tout d'abord, une enquête préliminaire a été conduite à l'aide d'un questionnaire administré par entretien direct auprès de 18 dirigeants de PME. Cette phase préalable nous a apporté de nombreux renseignements essentiels pour la mise en œuvre de l'enquête définitive. Elle a confirmé la pertinence du mode d'administration de collecte de données et nous a permis de concevoir le questionnaire définitif contenant 64 questions. La deuxième phase de l'étude s'est déroulée du 27 juin au 11 septembre 2008. 92 questionnaires ont été remplis auprès de PME industrielles de ville d'Alep<sup>1</sup>.

### 2.3 Les caractéristiques du terrain d'observation

Les caractéristiques générales des PME de l'échantillon et de leurs dirigeants sont présentées dans les tableaux 3 et 4.

**Tableau 3 : Les entreprises de l'échantillon**

<b>Secteur industriel</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Textile & habillement	46	50%
Ingénierie	12	13%
Agro-alimentaire	20	21,7%
Chimie & plastique	14	15,3%
<b>Taille de l'entreprise</b>		
10 à 39 salariés	33	35,9%
40 à 74 salariés	25	27,1%
75 à 149 salariés	18	19,6%
150 à 250 salariés	16	17,4%
<b>Age de l'entreprise</b>		
1 à 5 ans	18	19,6%
6 à 10 ans	25	27,2%
11 à 20 ans	21	22,8%
Plus de 20 ans	28	30,4%
<b>Total</b>	<b>92</b>	<b>100%</b>

**Tableau 4 : Les dirigeants de l'échantillon**

<b>Participation du dirigeant au capital</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Actionnaire unique	21	22,8%
Actionnaire majoritaire	34	37%
Actionnaire minoritaire	33	35,9%
Non actionnaire	4	4,3%
<b>Age du dirigeant</b>		
Moins de 40 ans	32	34,8%
40 à 49 ans	27	29,3%
50 ans et plus	33	35,9%
<b>Formation du dirigeant</b>		
Moins de Bac	12	13,0%
Bac et Bac+2	30	32,6%
Maîtrise	43	46,7%
3ème cycle	7	7,6%
<b>Total</b>	<b>92</b>	<b>100%</b>

<sup>1</sup> Alep est la plus grande ville en Syrie et est considérée comme la capitale industrielle et commerciale de la Syrie.

La moitié des entreprises rencontrées proviennent du secteur textile et habillement. Ce chiffre reflète l'importance et la surreprésentation de cette industrie en Syrie en général et à Alep en particulier. La plupart des entreprises de notre échantillon sont de petite taille (63% ont moins de 75 salariés) et assez jeune (près de 70% ont été créées dans les 20 dernières années). 95,7% des dirigeants rencontrés participent au capital de l'entreprise et 22,8% détiennent seuls la totalité du capital. Plus d'un tiers (34,8%) a moins de 40 ans et plus d'un sur deux (54,3%) a un diplôme de niveau bac+4 au minimum.

### **3. RESULTATS DE LA RECHERCHE**

Les résultats de l'analyse descriptive d'une part, contingente d'autre part, des pratiques comptables en PME sont successivement présentés.

#### **3.1 Le système d'information d'une importante majorité de dirigeants de PME est en partie comptable**

Les résultats révèlent que, dans l'ensemble, les pratiques comptables dans les PME syriennes répondent à une norme minimale de sophistication. Une grande majorité dispose d'un service comptable interne, peu de dirigeants se dispensent de toute production et de toute utilisation des données comptables à des fins de gestion.

##### *3.1.1 Un service comptable informatisé avec des comptables qualifiés présent dans la plupart des PME syriennes*

89% des entreprises observées déclarent l'existence d'un service comptable interne : 22% dispose d'un seul comptable salarié, 37% en ont deux et 15% disposent de plus de cinq comptables salariés. Ce constat souligne une première spécificité liée au contexte syrien. Une grande majorité des transactions en Syrie est réalisée en espèces. Le secret lié aux chiffres comptables est grand. Les dirigeants préfèrent que la comptabilité, qui sera ensuite transmise à l'administration fiscale, soit dans un premier temps élaborée par un service comptable interne plutôt que par un expert-comptable, extérieur à l'entreprise. Les chiffres transmis ensuite à l'expert-comptable pour l'établissement des états financiers définitifs auront ainsi déjà été « traités » en interne.

En outre, et contrairement au constat souvent mis en avant par la littérature qui souligne que les PME souffrent généralement d'un manque de ressources humaines qualifiées et d'une spécialisation faible (Julien, 2005), les PME observées disposent de responsables comptables « spécialisés et qualifiés » : parmi les 82 responsables comptables, 63 possèdent au moins une maîtrise et 72 ont suivi une formation de type comptable ou gestionnaire.

Notons enfin que le SIC des PME étudiées est largement informatisé puisque 87% des services comptables disposent d'un ou plusieurs ordinateurs et 85% utilisent un logiciel comptable. En revanche, seuls 30% ont informatisé la production des données comptables de gestion (le système de calcul de coûts, le système budgétaire et le système de suivi).

### *3.1.2 Une tendance marquée, mais inégale, à l'élaboration de données comptables non obligatoires*

La vision réductrice du SDC, orientée vers la production des seuls documents obligatoires, dans des délais longs, et dans le seul but de satisfaire aux obligations imposées par l'administration fiscale, ne correspond pas à la réalité d'une grande majorité d'entreprises observées. Aucun dirigeant ne se limite à la production des seuls documents obligatoires entendus au sens strict et si effectivement certains d'entre eux disposent de SDC assez rudimentaires, d'autres possèdent en revanche des SDC plutôt sophistiqués.

Les états financiers annuels obligatoires sont élaborés plutôt rapidement. De manière assez surprenante, 29,3% affirment en disposer moins d'une semaine après la date de clôture et 48,9% moins d'un mois après.

77% des entreprises élaborent des situations intermédiaires : 35% les élaborent mensuellement, 11% trimestriellement et 31% semestriellement. La moitié d'entre elles en disposent moins d'une semaine après la date de clôture et 42% dans le mois qui suit. Les dirigeants expliquent cette rapidité par l'existence d'un service comptable interne et par un taux d'informatisation élevé.

La plupart des PME (84 entreprises soit 91,3% de l'échantillon) dispose d'un système de calcul de coûts. La méthode des coûts complets (seule ou associée à une autre méthode) est la plus fréquemment utilisée (57 entreprises). Les coûts sont calculés mensuellement par 36% des entreprises et trimestriellement par 23% d'entre elles. La production de ces données est très rapide : 63% des dirigeants affirment en disposer en moins d'une semaine.

Les données budgétaires sont en revanche moins présentes dans les PME de notre échantillon. Seules 40% des entreprises déclarent élaborer formellement des budgets : 28% élaborent un budget des ventes, 39% un budget de production, 36% un budget des approvisionnements, 29% un budget de trésorerie et seuls 16% budgétisent leurs projets d'investissement. Ces budgets sont le plus souvent annuels (32% des cas) ou semestriel (30% des cas). Enfin, moins d'une entreprise sur quatre (24%) dispose d'un système de suivi des budgets et calcule des écarts.

### *3.1.3 Des degrés d'utilisation des données comptables assez différenciés*

Seuls 3,3% des dirigeants déclarent ne pas utiliser les informations comptables pour diriger leur entreprise. L'affirmation selon laquelle une majorité de chefs de PME « boycotte » les données comptables, ne correspond pas à la réalité d'une grande majorité de PME. Pour autant, l'utilisation de ces données est rarement très intensive et reste par là même spécifique à la PME : seuls 14% déclarent les utiliser de manière très intensive. Au final, une majorité de dirigeant (52,2%) affirme utiliser les données comptables de manière « moyenne ». Un tiers déclare consacrer en moyenne entre une et trois heures par semaine à l'utilisation des données comptables. Ils affirment les utiliser le plus souvent mensuellement ou trimestriellement. L'analyse de l'intensité de l'utilisation fait apparaître que si les données comptables sont utilisées assez intensément par une majorité de dirigeants pour connaître l'évolution de leur trésorerie, le dû fournisseurs et le dû clients, fixer des prix de vente, connaître les marges et élaborer des devis, elles le sont assez peu pour choisir un mode de financement (emprunt, fonds propres, crédit-bail, location...), gérer les emprunts en cours (remboursement d'un emprunt par anticipation, rallongement du délai de remboursement d'un emprunt, transformation d'un

découvert en emprunt...), ou convaincre le banquier en cas de demande de crédit ou de découvert.

#### *3.1.4 La mise en évidence de trois types de SIC*

Nous avons ensuite tenté d'identifier une typologie afin de parvenir à une vision plus synthétique de la structure des SIC. Pour ce faire, une analyse en composantes principales (ACP) a été réalisée sur l'ensemble des douze variables caractérisant les trois composantes du SIC. Deux axes factoriels détiennent une valeur propre supérieure à 1 (7,78 et 1,095). Ces axes expliquent respectivement 64,83% et 9,12% de la variance de l'inertie totale du nuage (soit 73,95%) ce qui constitue un total très acceptable. Toutes les variables sont fortement et positivement corrélées avec le premier axe (le plus faible coefficient est de 0,61) et sont par ailleurs corrélées positivement et significativement (au seuil 0,01) entre elles. Cette première composante principale définit un facteur « taille » qui signifie que tous les individus (entreprises) sont rangés sur l'axe par valeurs croissantes de l'ensemble des variables (Chapellier, 1994 ; Germain, 2000).

Deux variables sont fortement et positivement corrélées avec le deuxième axe (coefficient supérieur à 0,40). Il s'agit de la morphologie du service comptable (0,42) et du profil du comptable salarié (0,58). Cette deuxième composante principale définit donc l'existence et la taille du service comptable d'une part et le profil du comptable salarié d'autre part. Autrement dit, elle oppose les PME n'ayant pas de service comptable ou disposant d'un service comptable de taille réduite, peu informatisé, avec un aide-comptable peu formé, à celles disposant d'un service comptable important en termes d'effectif, d'informatisation et de compétences.

Pour compléter ces résultats et identifier des types de SIC, une classification ascendante hiérarchique<sup>2</sup> a été effectuée sur les 92 individus de l'échantillon en fonction des douze variables retenues. Cette classification nous a permis d'identifier 3 types de SIC :

**Premier type « SIC faiblement complexe »** : Il présente le niveau de sophistication le plus faible (moyenne : 13,66/60) et apparaît dans 13% des PME de l'échantillon. Il s'agit de PME qui ne disposent généralement pas de service comptable interne (le dirigeant assume lui-même la tenue de la comptabilité de son entreprise) et dont le SIC est le plus souvent non informatisé. Seules les données comptables obligatoires sont élaborées. Le dirigeant utilise très peu ces données pour diriger son entreprise.

**Deuxième type « SIC moyennement complexe »** : Il correspond à un niveau de sophistication moyen (moyenne : 26,08/60). Il s'agit du type de SIC le plus répandu de l'échantillon : 48% des PME. Le service comptable est moyen en termes de taille, d'informatisation, de spécialisation et de compétences. Le degré de production est moyen (les pratiques budgétaires sont peu répandues). Leurs dirigeants utilisent peu intensément les données disponibles dans un nombre assez réduit de situations.

**Troisième type « SIC fortement complexe »** : Ce type de SIC est le plus élaboré et sophistiqué (moyenne : 42,52/60). Il apparaît dans 39% des PME. Il s'agit des PME disposant de SIC complexes en termes d'organisation, de production et d'utilisation. Ces entreprises disposent le plus souvent de tous les attributs ayant été retenus pour évaluer le degré de complexité du SIC.

Les premiers résultats de l'étude montrent que le système d'information d'une importante majorité de dirigeants de PME syriennes est pour partie comptable. Peu d'entre eux se dispensent

---

<sup>2</sup> La distance moyenne entre deux groupes (*Average linkage*) a été retenue comme méthode de classification.

de toute production et de toute utilisation des données comptables à des fins de gestion. Ce constat s'accompagne toutefois d'une forte hétérogénéité dans la complexité des SIC observés. Il apparaît alors pertinent de se demander dans quelle mesure les variables indépendantes de notre modèle de recherche expliquent l'appartenance des dirigeants de PME à ces différents groupes ou, autrement dit, de chercher à identifier les facteurs de contingence, d'ordre structurel et/ou comportemental, significativement reliés aux pratiques comptables des dirigeants de PME.

### **3.2. Des tendances intermédiaires entre certains indices de déterminisme structurel et de déterminisme comportemental**

La seconde partie de la recherche consiste à tenter d'identifier les facteurs susceptibles d'influencer les pratiques comptables précédemment décrites. La littérature sur le thème fait apparaître deux types de contingences : des contingences structurelles d'une part, des contingences comportementales d'autre part. Le choix des variables a été justifié et les relations qui vont faire l'objet d'une étude approfondie ont été présentées et transcrites sous forme d'hypothèses qu'il convient maintenant de tester.

#### *3.2.1 Facteurs d'ordre structurel et pratiques comptables en PME*

Les résultats relatifs à l'impact des six facteurs de contingence structurels retenus sur la complexité du SIC des PME sont présentés dans les tableaux 5 et 6.

La taille de l'entreprise est sans conteste un facteur déterminant de la complexité du SIC : les PME les plus petites disposent d'un SIC faiblement complexe et la plupart des PME de grande taille (87% des entreprises de 150 à 250 salariés) disposent d'un SIC fortement complexe. Nos résultats rejoignent sur ce point ceux des études antérieures. Nobre (2001) démontre notamment que l'accroissement de la taille s'accompagne d'une diversification et d'une complexification des outils de gestion présents dans l'entreprise. Germain (2000) explique que l'augmentation de la taille s'accompagne logiquement d'un élargissement du contrôle effectué par le dirigeant car, peu à peu, ce dernier ne peut plus gérer efficacement son entreprise en recourant seulement à la supervision directe et tend donc à multiplier et diversifier les situations de contrôle.

Les tests démontrent également l'existence d'un lien significatif entre la variable « exportation » et la complexité du SIC. Parmi les PME disposant d'un SIC fortement complexe, 86% sont des PME exportatrices et 14% des PME non-exportatrices. Pour concurrencer les entreprises étrangères et pouvoir proposer des produits à des prix compétitifs, les PME exportatrices mettent en place des SIC plus complexes capables de leur fournir les informations comptables leur permettant de conquérir ou de conserver leurs clients étrangers.

En revanche, aucune relation significative n'a pu être établie entre la structure de propriété et la complexité du SIC. La présence d'actionnaires ne faisant pas partie de la famille n'influence en rien la complexité du SIC. Les commentaires formulés par les dirigeants lors des entretiens nous permettent de suggérer là encore l'hypothèse d'une spécificité culturelle : quelle que soit la structure de propriété, la PME syrienne est gérée avec « une mentalité familiale ».

Aucun lien significatif n'apparaît entre le degré d'endettement de l'entreprise et la complexité du SIC. Lavigne (1999) suggère que la présence d'un créancier externe pourrait inciter les dirigeants à s'appuyer sur les outils de gestion pour prendre leurs décisions. Notre étude ne permet pas de valider cette hypothèse.

**Tableau 5: Impact des variables structurelles qualitatives sur la complexité du SIC**

		Echantillon total N=92	SIC faiblement complexe n=12 (13%)	SIC moyennement complexe n=44 (48%)	SIC fortement complexe n=36 (39%)	Résultat du test Khi-2
Taille de l'entreprise	10 à 39 salariés	33	12	18	3	Valeur du khi-2 calculé=44,37>Valeur du khi-2 critique=16,81 <b>Sig. = 0,01</b>
	40 à 74 salariés	25	0	13	12	
	75 à 149 salariés	18	0	11	7	
	150 à 250 salariés	16	0	2	14	
Structure de propriété	Familiale	70	11	33	26	Valeur du khi-2 calculé=1,93<Valeur du khi-2 critique (pour le seuil 0,05)=5,99 <b>Non significatif</b>
	Non familiale	22	1	11	10	
Endettement	Entreprises endettées	23	2	8	13	Valeur du khi-2 calculé=3,91<Valeur du khi-2 critique (pour le seuil 0,05) =5,99 <b>Non significatif</b>
	Entreprises non endettées	69	10	36	23	
Exportation	Entreprises exportatrices	67	6	30	31	Valeur du khi-2 calculé=6,85>Valeur du khi-2 critique=5,99 <b>Sig. = 0,01</b>
	Entreprises non exportatrices	25	6	14	5	

Nous avons ensuite testé la relation entre le degré d'incertitude perçue et la complexité du SIC (tableau 6). Les résultats confirment ceux des études de Gordon et Narayanan (1984), de Gul (1991), de Chong et Chong (1997), de Germain (2000) et de Haldma et Lääts (2002) : les PME évoluant dans un environnement perçu comme dynamique et complexe disposent d'un SIC plus complexe que celles évoluant dans un environnement perçu comme simple et stable.

Les tests effectués révèlent enfin l'existence d'un lien significatif entre le type de stratégie mis en place et la complexité du SIC confirmant ainsi les conclusions de Mils et Snow (1978), de Simons (1987), de Gosselin (1997) et de Chong et Chong (1997). Les dirigeants de type « prospecteur » qui s'engagent dans le développement de nouveaux produits et recherchent de nouveaux marchés disposent de SIC plus complexes que les dirigeants de type « défenseur ».

**Tableau 6 : Impact des variables structurelles quantitatives sur la complexité du SIC**

	Types du SIC	Effectifs	Moyenne	Ecart-type	Résultat du test F
Incertitude perçue de l'environnement	SIC faible. Complexe	12 (13%)	11,17	3,21	F calculé=15,08>F théorique=4,85 <b>Sig. = 0,01</b>
	SIC moyen. Complexe	44 (48%)	14,50	2,86	
	SIC forte. Complexe	36 (39%)	16,47	2,98	
	Total	92 (100%)	14,84	3,38	
Type de stratégie	SIC faible. Complexe	12 (13%)	13,5	3,03	F calculé=8,52>F théorique=4,85 <b>Sig. = 0,01</b>
	SIC moyen. Complexe	44 (48%)	16,25	4,21	
	SIC forte. Complexe	36 (39%)	18,64	3,87	
	Total	92 (100%)	16,83	4,26	

### 3.2.2 Facteurs d'ordre comportemental et pratiques comptables en PME

L'analyse révèle que, si certains facteurs d'ordre structurel sont significativement liés aux pratiques comptables des dirigeants de PME, ceux-ci ne suffisent pas pour expliquer l'ensemble de ces pratiques. L'objectif est d'élargir l'approche suivie jusqu'à présent en intégrant à l'analyse certaines variables relatives aux acteurs intervenant en PME et, plus précisément, d'essayer de déterminer dans quelle mesure les contingences d'ordre comportemental, relatives aux caractéristiques du dirigeant d'une part et des professionnels de la comptabilité d'autre part, sont significativement reliées aux pratiques comptables.

#### 3.2.2.1 Impact des caractéristiques du dirigeant sur la complexité du SIC

Les résultats relatifs à l'impact des caractéristiques du dirigeant sur la complexité du SIC sont présentés dans le tableau 7.

Notre étude ne met en évidence que peu de liens significatifs entre le profil du dirigeant et la complexité du SIC dont il dispose. Les tests effectués montrent que la participation du dirigeant au capital n'a aucun impact sur la variable dépendante. Ce résultat s'explique par la faible proportion des dirigeants interrogés ne participant pas au capital (seuls 4 dirigeants sur 92).

Aucun lien significatif n'apparaît entre le type de formation (gestionnaire ou non gestionnaire) et le degré de complexité du SIC. Ce résultat ne concorde pas avec ceux des recherches antérieures qui, à l'exception des études de Lavigne (1999) et de Germain (2000), ont observé un lien étroit entre ces deux variables soulignant ainsi une sorte de « normalisation par la formation » : les dirigeants ayant reçu une formation de type gestionnaire disposent, le plus souvent, de SIC plus complexes et utilisent plus les données comptables que les dirigeants ayant reçu une formation de type non gestionnaire. Tel n'est pas le cas dans notre étude. L'analyse du tableau 7 montre cependant que parmi les 17 dirigeants disposant d'une formation de type gestionnaire, un seul dispose d'un SIC faiblement complexe. L'absence de relation statistiquement significative s'explique peut-être par la composition l'échantillon.

Aucun lien significatif n'apparaît de même entre l'expérience du dirigeant et le degré de complexité du SIC. Nos résultats sont sur ce point moins surprenants, les résultats des différentes recherches réalisées jusqu'à présent sur l'association entre l'expérience du dirigeant et la complexité du SIC étant « mitigés ».

Seul le niveau de formation du dirigeant a un effet significatif sur la complexité du SIC : 75% dirigeants des PME disposant d'un SIC fortement complexe ont un niveau bac+4 ou plus et 83% des dirigeants possédant un SIC faiblement complexe disposent au maximum d'un niveau Bac+2.

**Tableau 7 : Impact des caractéristiques du dirigeant sur la complexité du SIC**

		Echantillon total N=92	SIC faiblement complexe n=12 (13%)	SIC moyennement complexe n=44 (48%)	SIC fortement complexe n=36(39%)	Résultat du test Khi-2
Participation au capital	Actionnaire unique	19	4	7	8	Valeur du khi-2 calculé=3,43<Valeur du khi-2 critique (pour le seuil 0,05)=12,59  <b>Non significatif</b>
	Actionnaire majoritaire	36	3	19	14	
	Actionnaire minoritaire	33	4	17	12	
	Non actionnaire	4	1	1	2	
Niveau de formation	Moins de Bac	12	4	6	2	Valeur du khi-2 calculé=16,22> Valeur du khi-2 critique=12,59 <b>Sig. = 0,05</b>
	Bac ou Bac+2	30	6	17	7	
	Maîtrise	43	2	19	22	
	3 <sup>ème</sup> Cycle	7	0	2	5	
Type de formation	Gestionnaire	17	1	7	9	Valeur du khi-2 calculé=2,03<Valeur du khi-2 critique (pour le seuil 0,05) =5,99 <b>Non significatif</b>
	Non gestionnaire	75	11	37	27	
Expérience	<b>Types du SIC</b>		<b>Effectifs</b>	<b>Moyenne</b>	<b>Ecart-type</b>	<b>Résultat du test F</b>
	SIC faible. Complexe		12 (13%)	13,83	8,63	F calculé=2,36<F théorique (pour le seuil 0,05) = 3,10
	SIC moyen. Complexe		44 (48%)	13,16	9,22	
	SIC forte. Complexe		36 (39%)	9,50	6,75	
	Total		92 (100%)	11,82	8,38	<b>Non significatif</b>



### 3.2.2.2 Impact des caractéristiques des professionnels comptables sur la complexité du SIC

La mission de 20% des 82 comptables salariés de l'échantillon se limite à la tenue de la comptabilité, c'est-à-dire au travail préparatoire à l'établissement des documents annuels par l'expert-comptable (enregistrement et suivi des factures, états de rapprochements...), nous les avons qualifiés « **d'aides-comptables** ». La mission de 23% d'entre eux consiste à assurer la tenue de la comptabilité et, ponctuellement, à produire quelques données comptables à des fins de gestion, nous les avons qualifiés de « **comptables** ». Enfin, la mission de 57% d'entre eux consiste à assurer la tenue de la comptabilité mais aussi, à produire de façon régulière des données comptables à des fins de gestion, nous les avons qualifiés de « **contrôleurs de gestion** ». Les tests statistiques font apparaître un lien significatif entre la mission du comptable interne et la complexité du SIC : 66% (31/47) des dirigeants assistés d'un comptable interne « *contrôleur de gestion* » disposent d'un SIC fortement complexe. En revanche, tous les dirigeants assistés d'un « *aide-comptable* » possèdent un SIC faiblement ou moyennement complexe (tableau 8).

**Tableau 8 : Impact de la mission du comptable interne sur la complexité du SIC**

		Echantillon total N=82	SIC faiblement et moyennement complexe <sup>3</sup> n=46 (56%)	SIC fortement complexe n=36 (44%)	Résultat du test Khi-2
Mission du comptable interne	Aide- comptable	16	16	0	Valeur de Khi-2 calculé=24,19> Valeur du khi-2 critique=9,21  <b>Sig. = 0,01</b>
	Comptable	19	14	5	
	Contrôleur de gestion	47	16	31	

Nous analysons dans un dernier temps l'impact de l'implication du comptable externe sur les pratiques comptables des dirigeants de PME. Le tableau 9 montre que la majorité des experts-comptables (69%) interviennent essentiellement pour préparer et certifier les documents comptables obligatoires. Seule une minorité (31%) va au-delà et s'implique en matière de gestion (élaboration de budgets, calculs de coûts, conseils concernant le financement de l'entreprise, aide dans ses relations avec les créanciers, aide en matière de gestion des ressources humaines...). Ce résultat confirme que les dirigeants font le plus souvent appel à un expert-comptable principalement pour répondre aux obligations fiscales. Le tableau 9 démontre par ailleurs l'existence d'une relation significative entre le degré d'implication de l'expert-comptable et la complexité du SIC : 76% des dirigeants assistés d'un expert-comptable fortement impliqué en matière de gestion, disposent d'un SIC fortement complexe et seuls 5% d'entre eux disposent d'un SIC faiblement complexe. L'implication du comptable externe semble donc bien répondre à un besoin en informations comptables de gestion exprimé par le dirigeant.

<sup>3</sup> Nous avons fusionné les deux premiers groupes de SIC (faiblement et moyennement complexes) afin de satisfaire aux obligations statistiques liées aux calculs du khi2.

**Tableau 9 : Impact du degré d'implication de l'expert-comptable sur la complexité du SIC**

		<b>Echantillon total n=67</b>	<b>SIC faiblement complexe n=6 (9%)</b>	<b>SIC moyennement complexe n=30 (45%)</b>	<b>SIC fortement complexe n=31(46%)</b>	<b>Résultat du test Khi-2</b>
Degré d'implication de l'expert-comptable	Implication faible en matière de gestion	46 (69%)	5	26	15	Valeur de Khi-2 calculé=11,04> Valeur du khi-2 critique=9,21 <b>Sig. = 0,01</b>
	Implication forte en matière de gestion	21 (31%)	1	4	16	

Les discussions tenues au cours des entretiens nous permettent par ailleurs d'avancer que :

- l'absence d'expert-comptable se justifie le plus souvent par la présence d'un comptable salarié suffisamment compétent pour réaliser le travail seul (il dispose parfois lui-même du diplôme d'expertise comptable), par le type d'entreprise (certaines entreprises ne sont pas soumises à l'impôt sur les profits réels : loi N°24, 2003, article 17) ou par le désintérêt du dirigeant vis-à-vis des données comptables.

- la présence d'un comptable externe peu ou pas impliqué se justifie soit par la présence d'un comptable salarié compétent, soit par un désintérêt du dirigeant vis-à-vis des données comptables.

Il apparaît par ailleurs que la plupart des experts-comptables fortement impliqués (18/21) se trouvent dans des PME assistées de comptables salariés « contrôleurs de gestion » (tableau 10).

**Tableau 10 : Distribution des professionnels comptables**

	<b>Pas d'expert-comptable</b>	<b>Implication faible</b>	<b>Implication forte</b>	<b>Total</b>
<b>Pas de comptable salarié</b>	6	3	1	<b>10 (10,9%)</b>
<b>Aide-comptable</b>	5	10	1	<b>16 (18,5%)</b>
<b>Comptable</b>	8	10	1	<b>19 (17,4%)</b>
<b>Contrôleur de gestion</b>	6	23	18	<b>47 (53,3%)</b>
<b>Total</b>	<b>25 (27%)</b>	<b>46 (50%)</b>	<b>21 (23%)</b>	<b>92 (100%)</b>

Les dirigeants concernés expliquent ce résultat, à première vue surprenant, par l'importance qu'ils accordent aux données comptables pour gérer leur entreprise et par leur volonté de disposer de professionnels comptables internes et externes compétents, spécialisés et impliqués. Les fonctions du comptable interne et l'implication de l'expert-comptable sont fixées par le dirigeant lui-même ce qui tend à confirmer que si les professionnels comptables influencent effectivement la complexité du SIC, le dirigeant garde un rôle déterminant.

## CONCLUSION

L'étude confirme tout d'abord que le système d'information d'une importante majorité de dirigeants observés est en partie comptable : très peu de dirigeants se dispensent de toute production et de toute utilisation des données comptables. Elle révèle par ailleurs que les pratiques comptables sont différenciées : 13% des dirigeants disposent de SIC faiblement complexes, 48% de SIC moyennement complexes et 39% de SIC fortement complexes. Les dirigeants établissent des situations intermédiaires, calculent leurs coûts, seules les pratiques budgétaires semblent moins répandues. Au final, les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes semblent assez proches de celles, décrites dans la littérature, des entreprises occidentales. L'évolution du contexte économique syrien, devenu plus complexe, plus concurrentiel, plus incertain depuis l'ouverture des marchés, semble avoir conduit les dirigeants de PME à s'appuyer plus intensément sur les données comptables pour gérer leur entreprise.

L'analyse des relations entre les pratiques comptables et les facteurs de contingence révèle quant à elle des tendances intermédiaires entre certains indices de déterminisme structurel et de déterminisme comportemental. Les caractéristiques organisationnelles (et tout particulièrement la taille des entreprises, le fait qu'elles soient ou non exportatrices, le type de stratégie qu'elles adoptent et l'incertitude perçue de l'environnement) sont, dans une certaine mesure, liées aux pratiques comptables des dirigeants de PME. Mais elles ne suffisent pas pour expliquer l'ensemble des pratiques observées. Les résultats révèlent notamment que la mission du comptable salarié d'une part, et le degré d'implication du comptable externe d'autre part, sont significativement associés aux pratiques comptables du chef de PME. Les résultats obtenus concernant l'impact du profil du dirigeant sont en revanche plus surprenants. Parmi les facteurs retenus, seul le niveau de formation est significativement lié au degré de complexité du SIC. Ce résultat ne concorde pas avec les résultats des recherches antérieures qui pour la plupart ont notamment observé un lien étroit entre le type de formation du dirigeant et la complexité du SIC.

La prudence doit donc présider à l'interprétation et à l'appréciation de nos conclusions compte tenu des difficultés et des limites de l'étude. Ces limites sont de plusieurs ordres. Elles sont tout d'abord liées à la taille de l'échantillon (92 observations). Nous nous sommes par ailleurs limités, pour rejeter ou retenir les hypothèses formulées dans la partie théorique, à la réalisation d'une analyse bivariée. Le recours à une analyse multivariée aurait permis de juger de l'effet des différentes variables prises dans leur ensemble et d'évacuer le problème de relations possibles entre les variables explicatives. En outre, et pour des raisons de praticabilité, certains facteurs de contingence susceptibles d'influencer les pratiques comptables des dirigeants de PME n'ont pu être pris en compte : les aspects psychologiques de la personnalité du dirigeant, l'influence de la culture ou de l'histoire de l'entreprise par exemple n'ont pas été retenus dans le modèle. Notre travail relève enfin l'existence de cas « atypiques » mais la méthodologie employée ne permet pas de développer d'explications approfondies sur ces situations « anormales », il serait nécessaire pour cela de revenir sur le terrain.

Ces limites indiquent clairement quelques directions de prolongements pour notre recherche et à notre sens, la réalisation d'études de cas semble une voix pertinente pour compléter l'étude quantitative. Celle-ci permettrait une meilleure représentation, une meilleure perception des phénomènes étudiés en rendant possible une étude plus approfondie des jeux d'acteur.

## Bibliographie

- Abdel Kader, M., Luther, R.** (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK based empirical analysis. *The British Accounting Review* 40 (1): 2-27.
- Abdou, H.** (1991). L'influence de l'évolution des systèmes de production sur le système d'information comptable : étude empirique. Doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- Aita, S.** (2007). L'économie de la Syrie peut-elle devenir sociale ? Vous avez dit « Economie sociale de marché » ? In *La Syrie au présent : Reflets d'une société* (Dupret, B., Ghazzal, Z., Courbage, Y., Al-Dbiyat, M.). France : Edition Sindbad/Actes Sud : 543-624.
- Affès, H., Chabchoub, A.** (2007). Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie. *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion* 224-225 : 59-68.
- Al-Omiri, M., Drury, C.** (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research* 18 (4) : 399-424.
- Bajan-Banazak, L.** (1993). L'expert-comptable et le conseil de gestion des PME : une enquête en Poitou Charentes. *Revue française de comptabilité* 249 : 95-101.
- Bergeron, H.** (1996). Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion – essai d'observation et d'interprétation. Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université de Montpellier II.
- Bescos, P. L., Cauvin, E., Langevin, P. Mendoza, C.** (2004). Critiques du budget : une approche contingente. *Comptabilité Contrôle Audit* 10 (1): 165-185.
- Chapellier, P.** (1994). Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques. Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université de Montpellier II.
- Chapellier, P., De Montgolfier, C.** (1995). Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable. 16<sup>ème</sup> Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Montpellier.
- Chapellier, P.** (2003). Les apports d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 9 (2): 171-187.
- Chenhall, R., H.** (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society* 28 (2-3): 127-168.
- Chong, V. K., Chong K. M.** (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research* 27 (4) : 268-276.
- Colot, V., Michel, P. A.** (1996). Vers une théorie financière adaptée aux PME : Réflexion sur une science en genèse. *Revue Internationale PME* 9 (1): 143-166.
- Curran, J., Jarvis, R., Kitching, J., Lightfoot, G.** (1997). The Pricing Decision in Small Firms: Complexities and the Deprioritising of Economic Determinants. *International Small Business Journal* 15 (2): 17-32.
- Dupuy, Y.** (1987). Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de l'entreprise. Papier de recherche de CREGO, Université de Montpellier II.
- Elmore, R.** (1986). A contingency theory approach to an empirical classification of management accounting information systems. Thèse Ph.D. Université du Mississipi.
- Evrard, Y., Pras, B., Roux, E.** (2009). *Market : fondements et méthodes de recherches en marketing*, 4<sup>ème</sup> édition, Paris : Edition Dunod.

- Fisher, J.** (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature* 14: 24-53.
- Flacke, K., Segbers, K.** (2005). Does Managerial Accounting Follow Entrepreneurial Characteristics? Results of an empirical analysis of German SME. Working paper, University of Munster.
- Germain, C.** (2000). Contrôle organisationnel et contrôle de gestion : la place des tableaux de bord dans le système de contrôle des petites et moyennes entreprises. Doctorat de Sciences de Gestion, Bordeaux : Université Montesquieu-Bordeaux IV.
- Gordon, L. A., Narayanan, V. K.** (1984). Management accounting systems, perceived environment uncertainty and organization structure : an empirical investigation. *Accounting Organizations and Society* 9 (1): 33-47.
- Gosselin, M.** (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting Organization Society* 22 (2): 105-122.
- Gul, F. A.** (1991). The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance. *Accounting and Business Research* 22 (85): 57-61.
- Haldma, T., Lääts, K.** (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research* 13 (4): 379-400.
- Holmes, S., Nicholls, D.** (1988). An analysis of the use of accounting information by Australian small business. *Journal of Small Business Management* 26: 57-68.
- Holmes, S., Nicholls, D.** (1989). Modelling the accounting information requirement of small business. *Accounting and Business Research* 19 (74): 143-150.
- Jänkäälä, S.** (2007). *Management control systems (MCS) in the small business context : Linking effects of contextual factors with MCS and financial performance of small firms*. Oulun yliopiston kirjasto Book, p 408. Livre disponible sur : <http://herkules.oulu.fi/isbn9789514285288/>
- Julien, P. A., Marchesnay, M.** (1996). *L'Entrepreneuriat*. Paris : Economica.
- Julien, P.A. (sous la direction de)** (2005). *Les PME: Bilan et perspectives*. 3ème édition, Cap-Rouge : Presses Inter Universitaires et Éditions des deux continents.
- Kalika, M.** (1995). *Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances*. Paris : Economica.
- Kandhwalla, P. N.** (1972). The effects of different types of competition on the use managerial controls. *Journal of Accounting Research* 10 (2): 275-285.
- Lacombe-Saboly, M.** (1994). Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant. Doctorat en sciences de gestion, Poitiers : Université de Poitiers.
- Laitinen, E.** (2001). Management Accounting Change In Small Technology Companies: Towards a Mathematical Model of Technology Firm. *Management accounting Research* 12 (4): 507-541.
- Malhotra, N.** (2007). *Etudes marketing avec SPSS*. 5<sup>ème</sup> édition, Harlow : Pearson Prentice Hall.
- Lavigne, B.** (1999). Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME. Doctorat de Sciences de Gestion, Paris : Université Paris IX-Dauphine.
- Lavigne, B., St-Pierre, J.** (2002). Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière. 6<sup>ème</sup> Congrès international francophone sur la PME, Montréal.
- Marchesnay, M.** (1992). La PME: une gestion spécifique? *Problème économiques* 2.276 : 26-32.
- McMahon, R. G. P., Holmes, S.** (1991). Small business financial management practices in North America: a literature review. *Journal of Small Business Management* 29 (2): 19-29.
- Miles, R. E., Snow, C. C.** (1978). *Organizational Strategy, structure and Process*. New York : McGraw-Hill Book Company.
- Mintzberg, H.** (2006). *Le manager au quotidien : les dix rôles du cadre*. Paris : Les Editions d'Organisation.

- Nayak, A., Greenfield, S.** (1994). The use of management accounting information for managing micro businesses. In *Finance and the Small Firm* (eds, Hughes, A., Storey, D. J.) Routledge : London, 182-231.
- Nobre, T.** (2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie* 4 (2): 119-148.
- Nyengue Edimo, P.** (2006). L'organisation du système d'information comptable des entreprises camerounaises : essai d'observation et interprétation des pratiques. Doctorat en sciences de gestion, Bordeaux : Université de Bordeaux IV.
- Raymond, L.** (1985). Organizational Characteristics and the Success of MIS in the Context of Small Business. *MIS Quarterly* 9 (1): 37-52.
- Reid, G. C., Smith, J. A.** (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research* 11(4): 427–450.
- Rosenzweig, K. Y.** (1977). Effects of company organization structure on the accounting system. Thèse Ph.D. Université du Michigan.
- Salman, R.** (1998). Les petites industries et leur rôle dans le processus de développement en Syrie. Mémoire de Master en sciences économiques, Alep : Université d'Alep, Syrie. (Document en langue arabe).
- Santin, S. Van Caillie, D.** (2008). Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative. 29<sup>ème</sup> Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Paris.
- Simons, R.** (1987). Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4): 357-374.
- Thiétart, R. A., coll.** (2007). *Méthodes de recherche en management*. 3<sup>ème</sup> édition, Paris : Edition Dunod.